税收剩余立法权的界限
——以成品油消费课税规则的演进为样本

叶　姗
(北京大学 法学院, 北京　100871)

摘　要: 我国成品油消费课税规则的演进主要依循征税范围扩大、单位税额提高、免税项目立废和征税环节调整等思路:最初决定开征消费税的法律文本是国务院制定的《消费税暂行条例》,而变更成品油消费课税规则的法律文本则主要是国务院及其财税主管部门制定的税收规范性文件。因国务院转授权或税法规范内在的不完备性而需要由财税执法机关行使的创制课税规则的权力可概称为税收剩余立法权,以解决因税收立法使用不确定法律概念和抽象性条款而造成的适用难题。财税执法机关行使税收剩余立法权应当以补充法律的不完备部分为限,承认财税执法机关享有这种立法权,主要是为了规范其行使而不仅仅是赋权。

关键词: 税收剩余立法权;课税规则;法律不完备性;不确定法律概念;税收规范性文件

中图分类号:D 920.0　　**文献标识码:**A　　**文章编号:**1000-5919(2013)06-0125-08

消费税是一种具有寓禁于征作用的税种,也是当前实施的结构性减税政策中少有的可能增税的税种,其主要目的通常不是为了筹集财政收入,而是为了借助“消费税所具有的独特的调节功能,通过课征范围的选择,差别税率的安排以及课税环节等方面的规定,来达到政府调节消费,进而调节收入的政策目的”①。消费税是现代国家普遍征收的一种货物和服务税,其征税范围通常是选择性的,税目一般是过度消费可能危害人类健康、社会秩序或环境生态的特殊消费品,奢侈品和非生活必需品,高能耗及高档消费品,不可再生和替代的石油类消费品以及具有特定财政意义的消费品,②包括但不限于烟草制品、酒精制品和石油产品等。本文选择研究的是我国成品油消费课税规则的演进路径,进而释解因消费税法规范的不完备性而需要配置给财税执法机关的权力。

一、成品油消费课税规则的演进

国务院《消费税暂行条例》规定,自 1994 年 1 月 1 日起,对中国境内生产、委托加工和进口规定的消费品的行为,以及国务院确定的销售规定的消费品的行为课征消费税,包括汽油、柴油等 11 个税目。为适应社会经济形势的客观发展需要,进一步完善消费税制,经国务院批准,财政部、国家税务总局发布《关于调整和完善消费税政策的通知》(财税[2006]33 号),对消费税税目、税率及相关税收政策进行调整:自 2006 年 4 月 1 日起,税目调整为 14 种,其中,取消汽油、柴油税目,增列成品油税目;汽油、柴油改为成品油税目下的子目(税率不变),另外,新增石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油 5 个子目。

国务院 2008 年 11 月 5 日修订《消费税暂行条例》,吸收了此前发布的消费税税收政策的主要内容,然而,其修订的直接理由却是为了要与因

收稿日期:2013-07-16

作者简介:叶姗,女,广东惠州人,北京大学法学院副教授。

基金项目:司法部国家法治与法学理论研究项目中青年课题“府际税收竞争的法律规制研究”(12SFB3030)。

① 王传纶、高培勇著:《当代西方财政经济理论》(下册),北京:商务印书馆 2002 年版,第 313 页。

② 如美国《联邦税法典》(Internal Revenue Code)第 32 章“制造业消费税”规定了汽车与相关项目(高排量的汽车、轮胎、石油产品)、煤炭、特定疫苗、娱乐设备等税目。参见《外国税收征管法律译本》,北京:中国税务出版社 2012 年版,第 1018—1026 页。

实现增值税转型而修订的《增值税暂行条例》保持一致。短短一个半月后,为建立完善的成品油价格形成机制和规范的交通税费制度,促进节能减排和结构调整,公平负担,依法筹措交通基础设施维护和建设资金,国务院 2008 年 12 月 18 日发布《关于实施成品油价格和税费改革的通知》(国发[2008]37 号),决定实施成品油税费改革:自 2009 年 1 月 1 日起,提高成品油消费税单位税额,不再新开征燃油税,利用现有税制、征收方式和征管手段,实现成品油税费改革相关工作的有效衔接,包括取消公路养路费等收费,逐步有序取消政府还贷二级公路收费,提高成品油消费税单位税额,征收机关、征收环节和计征方式的规定以及特殊用途成品油消费税政策等内容。据此,财政部、国家税务总局发布《关于提高成品油消费税税率的通知》(财税[2008]167 号)。

另外,财政部《消费税暂行条例实施细则》(财法[1993] 39 号)规定:应税消费品的具体征税范围,依照该细则所附《消费税征收范围注释》执行。该注释此前由国家税务总局国税发[1993]153 号文发布,其后,有关汽油、柴油的注释被国家税务总局《汽油、柴油消费税征收范围注释》(国税发[1998]192 号)所取代。《财政部、国家税务总局关于调整和完善消费税政策的通知》(财税[2006]33 号)的附件《消费税的新增和调整税目征收范围注释》,规定了成品油税目下汽油、柴油以外 5 个子目的注释。财政部、国家税务总局重新制定的《消费税暂行条例实施细则》(第 51 号令)规定:应税消费品的具体征税范围,由财政部、国家税务总局确定。据此,《财政部、国家税务总局关于提高成品油消费税税率的通知》(财税[2008]167 号)的附件《成品油消费税征收范围注释》,解释了成品油税目下的所有子目。

除了上述专门解释规则外,财政部、国家税务总局还制定了公告、办法、通知、批复等一系列税收规范性文件,主要内容包括是否属于消费税征税范围的认定、经国务院同意的免税项目的设立废止以及用作乙烯、芳烃类产品原料的石脑油、燃料油的税收政策等。“税收规范性文件,是指县以上(含本级)税务机关依照法定职权和规定程序制定并公布的,规定纳税人、扣缴义务人及其他税务行政相对人权利、义务,在本辖区内具有普遍约束力并反复适用的文件。”①从税收规范性文件中的成品油消费课税规则来看,征税范围、税率结构、免税项目和征税环节等课税要素的设计越来越精细,这种法律效力层级较低的规范很实用。

此外,由于某些石油炼化企业将应税产品的名称变换成化工产品对外销售,而商贸企业购进上述产品后再变换成应税产品的名称销售,分别规避了生产环节的消费税和抵扣了实际上没有缴纳的消费税,造成税收双重流失,国家税务总局决定:纳税人以原油或其他原料生产加工的在常温常压条件下(25℃/一个标准大气压)呈液态状(沥青除外)的产品,按以下原则划分是否征收消费税:(1)产品符合成品油税目征收规定的,按相应的子目征收消费税;(2)其他产品,符合该产品的国家标准或石油化工行业标准的相应规定,且纳税人事先备案的,不征收消费税;否则,视同石脑油征收消费税。纳税人以原油或其他原料生产加工的产品如以沥青产品对外销售时,该产品符合沥青产品的国家标准或石油化工行业标准的相应规定,且纳税人事先备案的,不征收消费税;否则,视同燃料油征收消费税。② 山东省国家税务局认为,上述公告所称“其他原料”暂按“其他原料油”掌握,还规定了不征税产品的质量检验规则。③ 如果说总局的公告有可能扩大成品油税目的范围,那么,山东省的公告则在其实施前一天明确维持了原先的范围。由于实践中对总局第 47 号公告的理解出现了分歧,总局在多方听取意见和建议的基础上,制定了补充性的公告,明确规定:“其他原料”是指除原油以外可用于生产加工成品油的各种原料。并明确了从产品的化学特性、生产许可、主要原料和外观形态、国家标准或行业标准来区分应税成品油和非应征消费税的石

① 国家税务总局《税收规范性文件制定管理办法》(总局令第 20 号)第 2 条。

② 国家税务总局《关于消费税有关政策问题的公告》(公告 2012 年第 47 号)。

③ 山东省国家税务局《关于成品油消费税管理问题的公告》(公告 2012 年第 10 号)。

油化工产品。[①]该公告对第 47 号公告有关问题的进一步明确,解决了其可能扩大成品油税目范围的问题。

概言之,我国成品油消费课税规则的演进主要依循征税范围扩大、单位税额提高、免税项目立废和征税环节调整等思路:最初决定开征消费税的法律文本是国务院制定的《消费税暂行条例》,而变更成品油消费课税规则的法律文本则主要是国务院及其财税主管部门制定的税收规范性文件,上述路径为研究财税执法机关创制课税规则的权力提供了一个非常好的样本。本文重点讨论以下几个问题:首先,财政部、国家税务总局为什么可以大规模调整《消费税暂行条例》规定的征税范围?其次,国务院修订《消费税暂行条例》后短时间内,为什么又匆忙制定税收规范性文件来大幅度提高成品油消费税的单位税额呢?再次,消费税法领域为什么需要制定这么多专门解释规则?这种规则的制定权是否可以配置给财税执法机关?财税执法机关为什么需要对应税事实的认定进行行政解释?又次,免税项目立废为什么总要强调“经国务院同意”?这就符合“税收规范性文件可以设定经国务院批准的减税、免税等事项”的规定吗?

二、消费税法规范内在的不完备性

决定开征消费税的是国务院《消费税暂行条例》,它选择了对汽油、柴油等 11 种消费品征税,而财政部、国家税务总局《关于调整和完善消费税政策的通知》(财税[2006]33 号)调整为对成品油等 14 种消费品征税。消费税是当前实施的结构性减税政策中少有的发展趋势是“增税而不是减税”的税种,不仅起到了“寓禁于征”的宏观调控目标,而且确实为中央财政带来了充沛的财政收入:从表 1 来看,自 1994 年以来,国内消费税收入稳步增长,从 487.4 亿元发展到 2012 年的 7872.14 亿元,增长了 15.15 倍;而同期全国税收增长率高达 18.62 倍。无论从促进税收增长还是从抑制特定消费的角度来说,消费税法规范的演进都有着扩大征税范围、提高单位税额的制度性动力,这也使得对消费税征税范围的解释或调整总是带有某种程度的正当性,而缺乏限制行政解释或规则修改行为的考虑。

从表 2 来看,消费税收入增长平稳,主要会受到经济增长速度的影响,如 1999 年受亚洲金融危机影响而仅有 0.7% 的增长率,而 2004 年因经济增长速度较快而达到 27.04% 的增长率。2006 年大规模调整消费税征税范围但收入没有明显增长,增长率仅为 15.42%,这与消费税旨在“寓禁于征”、而并非筹集财政收入的制度目标是相互契合的;相比之下,2009 年大幅度提高成品油消费税的单位税额等却带来了收入的明显增长[②],增长率高达 85.39%,这与成品油税费改革采取“费改税”的思路密切相关,由此新增的收入除由中央本级安排的替代航道养护费等支出外,其余全部由中央财政通过财政转移支付分配给地方。[③]

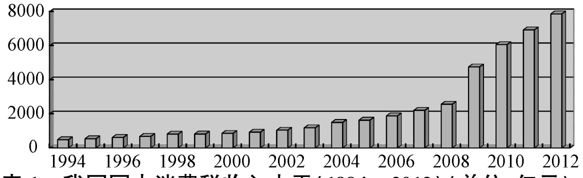

表 1　我国国内消费税收入水平(1994—2012)(单位:亿元)

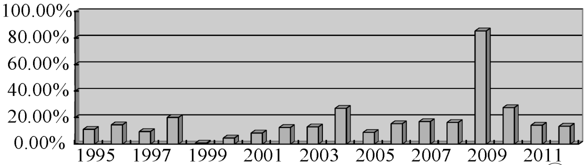

表 2　我国国内消费税收入增长幅度(1995—2012)[④]

既然消费税的征税范围是选择性的,其所选

① 国家税务总局《关于消费税有关政策问题补充规定的公告》(公告 2013 年第 50 号)。

② 2009 年,除提高成品油消费税税额外,还调整了卷烟消费税政策、实行新的白酒消费税最低计税价格核定办法,因此,消费税收入大幅增长;其中,成品油消费税增幅达到 445.9%。参见国家税务总局:《2009 年税收收入增长的结构性分析》,http://szs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/gongzuodongtai/201002/t20100211_270552.html。

③ 国务院《关于实施成品油价格和税费改革的通知》(国发[2008]37 号)。

④ 表 1、表 2 的数据来源:国家统计局编:《中国统计年鉴(2012)》,http://www.stats.gov.cn/tjsj/ndsj/2012/indexch.htm。

择的税目的内涵如何解释、外延如何划定就显得特别重要。进言之,消费税的征税范围和征税环节是否适当、税率结构和免税项目是否合理,都会直接影响其筹集的财政收入的高低和特定消费行为的发生频率。《消费税暂行条例》规定的消费税的征税范围是概括性的:生产、委托加工和进口规定的消费品和国务院确定的销售规定的消费品,同时强调"消费税的税目、税率,依照所附的《消费税税目税率表》执行"。消费税的税目、税率和计税依据这几个核心课税要素决定了其征收的广度、尺度和深度。消费税领域需要制定专门解释规则与其选择性征收的思路密切相关。

《消费税暂行条例》规定的成品油税目包括汽油、柴油、石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油等 7 个子目。成品油的内涵本来是相对确定的,包括石油燃料、石油溶剂与化工原料、润滑剂、石蜡、石油沥青、石油焦等,它经过原油的生产加工而成,既可以直接由蒸馏原油得到,又可以由其他加工过程如裂化等再经蒸馏得到。不管是列举成品油的子目还是阐述其含义,都有助于认定成品油消费税的应税事实,问题在于,成品油的生产原料也可以加工成其他化工产品,于生产环节征税的现行制度下,想要反避税就可能扩大其征税范围。简言之,这种列举子目、阐释内涵、划定外延的立法技术基很难彻底解决消费税法规范内在的不完备性问题。在成品油消费税征管中,财税执法机关可能还需要创制课税规则。而总局第 50 号公告将"其他原料"解释为除原油以外可用于生产加工成品油的各种原料,同时明确了如何区分应税的成品油和非应税的石油化工产品。

由于征税环节的生产者、进口商和非征税环节的销售者可能采取变换应税消费品名称的方式来规避消费税缴纳或骗取消费税退还,国家税务总局决定:"将 MTBE(甲基叔丁基醚)、芳烃、混芳等可以加工成调和汽油的主要原材料纳入消费税的征税范围,视同石脑油按照 1 升/元的税额征收消费税"。① 然而,这些原材料也可能用于生产化工产品,但化工产品是不进入成品油销售领域的,简言之,财税执法机关对这些原材料课征消费税,可能使征税范围扩大到了化工产品。尽管国家税务总局同时设置了免税条款,但是,化工产品想要适用免税条款,还得满足规定的条件和程序。山东省国家税务局决定"'其他原料'暂按'其他原料油'掌握"的对策,实际上没有遵从国家税务总局制定的成品油消费课税规则。而总局第 50 号公告将"其他原料"解释为可用于生产加工成品油的各种原料,同时明确了如何区分应税的成品油和非应税的石油化工产品。

消费税通常在生产、进口、批发或零售等某一经济流转环节征收,由此,消费税可以分成生产型消费税和零售型消费税两种,前者是对应税消费品的生产者或进口商征收,后者是对应税消费品的购买者征收。"由于监控上的问题,在发展中国家或转轨过渡期国家大多消费税采用了生产型消费税的形式","对生产型消费税的选择,更经常地要求是采用特别税"。② 对单一环节征税,就意味着如果绕过了这一环节,就会发生税收流失问题,而下游环节又可能在此前没有纳税的情况下进行税款抵扣,税收再度流失。可见,消费税法规范固然有其内在的不完备性,但是,立法技术使用是否得当才是决定立法质量的根本因素。税法规范的技术性和专业性较为突出,某种程度上说,授权财税执法机关立法确实可以改进立法质量。

成品油消费税通常在生产环节(包括委托加工)和进口环节征收,因此,如果生产者或进口商在征税环节采取措施避免构成消费税的应税事实,就可以规避缴纳消费税。没有缴纳消费税的走私成品油、非标汽柴油和调和成品油等都可能因其不含消费税而影响成品油市场的交易秩序,同时,致使消费税收入大量流失。成品油税费改革的长远目标是:"结合完善消费税制度,积极创造条件,适时将消费税征收环节后移到批发环节,

① 国家税务总局《关于消费税有关政策问题的公告》(公告 2012 年第 47 号)。

② 本·J·M·特拉:《消费税》,载 V·图若尼主编:《税法的起草与设计》(第 1 卷),国家税务总局政策法规司译,北京:中国税务出版社 2004 年版,第 269 页。

并改为价外征收。”①如果对成品油消费税的征税环节进行改革,既可以弥补税收征管的缺陷,又可以使消费者更加清楚其所承担的税负。将计税依据从“价内征收”改为“价外征收”能够解决避税问题,也能够使纳税人更加了解其所承担的税负。课税要素设计必须通过制定法律来优化吗?

税收法定原则可以说是财税法理论中至为重要的基本原则,包括课税要素法定、课税要素明确和依法稽征等内容。“法律明确性之要求在税捐法上所涉及者,主要为是否容许适用过度不确定之概念及概括条款的问题”,“解释的结果进一步具体化所解释之法律中不够明确的要件”。② 笔者认为,税收法定原则不但对设定课税要素的法律文本有效力层级的要求,而且有质量的要求。除了授权立法外,税法领域还存在很多转授权的现象:经国务院同意或批准而由财政部、国家税务总局制定课税规则。我国《立法法》规定:财政、税收的基本制度只能制定法律,尚未制定法律的,全国人大及其常委会有权作出决定,授权国务院对其中的部分事项先制定行政法规;但该法禁止空白授权:“授权决定应当明确授权的目的、范围”,也不允许转授权:“被授权机关不得将该项权力转授给其他机关”。然而,我国立法者“宜粗不宜细”的立法习惯,使其客观上必须赋予财税执法机关制定课税规则的权力以补法之不足。

三、制定课税规则的权力之定性

尽管国务院《消费税暂行条例》初步确定了消费税的征税范围,然而,成品油消费税的征税范围、单位税额和免税项目等课税要素的改进,却不是通过修改《消费税暂行条例》,而是通过国务院或财政部、国家税务总局制定的税收规范性文件来实现的。有关免税项目设立废止的税收规范性文件都强调“经国务院同意”,财税执法机关行使的是国务院转授予的制定课税规则的权力。增值税对我国的税收收入和经济增长而言具有极端的重要性,它的每一次修改都会引起广泛关注,相比之下,尽管修订《消费税暂行条例》不是一件难事,但是,由于对税收法定原则的重要性认识不足,即使对征税范围和单位税额这样的重要课税要素进行调整,都倾向于选择“经国务院同意”或“按国务院要求”的方式来实现。此外,《消费税暂行条例》2008 年修订时,也没有顾得上考虑几乎同时进行的燃油税费改革的制度设计。

“如果没有基本原则和抽象的法律概念,如果不进行典型化和概括化处理,立法者是应付不了的”,“出现的问题完全可以借助公认的注释方法解决”。③ 成品油消费税的每一版专门解释规则,都列举了成品油税目下诸子目的内涵、具体指向和除外部分。此外,财税执法机关制定的一系列税收规范性文件,也有助于认定成品油消费税的应税事实。以制定法见长的大陆法系国家和以判例法为主的英美法系国家都承认,制定完备的法律几乎是不可能的,立法机关不可能预见未来所有可能的情况,其理性能力是有限的,即使其具有促使社会福利最大化的良好意图亦是如此。如果说法律是不完备的,补充法律的不完备之处就成为适用法律的执法机关或司法机关的职责,由此制定的规则可以补充法律有意(授权立法)或无意(法律规范内在的不完备性)的留白之处。皮斯托教授、许成钢教授提出的“法律的不完备性”理论④,不仅可以用于解释金融监管中监管者制定规则的权力,而且可以用于解释税收征管中财税执法机关制定课税规则的权力。需强调的是,这种权力性质上仅仅属于剩余立法权⑤而已,它只能是补充性的,只能有限行使,绝大部分原始

---

① 国务院《关于实施成品油价格和税费改革的通知》(国发[2008]37 号)。
② 黄茂荣:《税法总论(第 1 册):法学方法与现代税法》,台北:植根法学丛书编辑室 2012 年版,第 321、329 页。
③ 罗尔夫·斯特博:《德国经济行政法》,苏颖霞、陈少康译,北京:中国政法大学出版社 1999 年版,第 77 页。
④ 这一理论与美国学者哈特提出的“不完备合同”理论近似,但“法律的不完备性”理论所引出的执法权和立法权的分配问题,不仅影响了立法、执法和司法领域,而且影响到政治制度。
⑤ 在划分中央和地方的立法权时,中央和地方除了各自的专属立法权及共有立法权外,还有权力归属待定的剩余立法权,它可能配置给中央或地方。依据《立法法》的规定,税收剩余立法权只能配置给中央,实践中,通常配置给中央财税执法机关。

立法权仍控制在立法者手中。

除了法律的不完备性理论,法律漏洞补充也可以解释课税规则的制定权配置给财税执法机关的模式,异曲同工。“法律规范对于应规定之事项,由于立法者之疏忽、未预见,或情况变更,致就某一法律事实未设规定时,审判官应探求规范目的,就此漏洞加以补充”,“法官为价值补充,系由于立法者之授权,依具体情况而为衡量;而漏洞补充,则系依法理而为填补”。① 具体到税法领域,主要由财税执法机关负责补充税法规范的漏洞,“法律漏洞的补充,乃是超越法律规定之可能的文义的理解范围,而经由法律的填补(法的发现,法的继续创造,法的创造),补充(有意识的或无意识的)法律漏洞”。②

任何法律规范都不可避免要使用不确定法律概念③,如“不具有合理商业目的”、“计税依据明显偏低,又无正当理由”等,经过法律解释后,其内涵通常得以明确。此外,不确定性可以说是所有成文法中法律概念的共性,因此,法律适用时往往需要进行法律解释。法律解释中的有权解释——立法解释、行政解释和司法解释——往往有创制规范的作用,而针对不确定法律概念或概括性条款而制定的专门解释规则,则会产生普遍的法律约束力。“解释活动的进行并非仅仅出现在文本晦涩的时候,而是在文本适用的所有场合”,“学理解释只不过是一个建议,而有权解释却是一个规范创制行为”。④ 某种程度上说,行政机关进行有权解释与其创制规则之间其实很难清晰界分。“行政必然有包括解释法律的自由裁量权,立法和行政的区别并不总是这么清晰”,“行政机关为了执行法律或多或少会被授权制定有法律约束力的规定”。⑤

依据《消费税暂行条例》及其实施细则的规定,消费税税目、税率的调整权只能由国务院行使,而应税消费品的具体征税范围的确定权,则由财税执法机关行使,笔者认为,这两种权力都属于制定课税规则的权力。财税执法机关制定课税规则的权力除了来源于国务院的转授权外,还有可能是因税法规范内在的不完备性而派生的,这种权力可概称为税收剩余立法权,既可能来自立法机关主观上的授权,也可能源于税收征管客观上的需要。

税收立法的核心内容是设计课税要素,而税收执法必须按照法定的课税要素来征税,如果课税要素规定得不明确,税收执法时通常要制定实施细则和税收规范性文件来细化规则,因此,课税要素的明确性是非常重要的。“有关创设税收权利义务的规范在内容、宗旨、范围方面必须确定,从而使纳税义务人可以预测其税收负担。这就是课税要素明确原则”,“课税要素的明确也是相对的”,“在一定程度上使用不确定的概念是不可避免的和允许的”。⑥ 课税要素的明确性标准不仅是指法律文本规定的内容具体详尽,而且要求课税规则的制定必须综合衡量生活事实的复杂性及其适用于个案的合理性,立法时使用不确定法律概念和概括性条款却难以避免。如果课税要素规定得较为原则,财税执法机关进行法律解释的可能性就会增加,这种制定课税规则的权力事实上是税法的解释和适用过程中不可或缺的。

四、税收剩余立法权的边界之划定

诚如前述,消费税法规范具有内在的不完备性,因此,制定课税规则的权力需要适当配置给财

① 杨仁寿:《法学方法论》,北京:中国政法大学出版社2013年版,第191—192页。

② 陈清秀:《依法行政与法律的适用》,翁岳生编:《行政法》(上册),北京:中国法制出版社2010年版,第223、225页。

③ 该概念起源于德国学者梅耶的专著,其后,奥地利学者特茨纳首次将该概念从行政裁量中分离,奠定了行政法研究不确定法律概念的基础。台湾学者翁岳生最先在行政法研究中引入不确定法律概念。

④ 米歇尔·托贝:《法律哲学:一种现实主义的理论》,张平、崔文倩译,北京:中国政法大学出版社2012年版,第85、87页。

⑤ V·图若尼主编:《税法的起草与设计》(第1卷),国家税务总局政策法规司译,北京:中国税务出版社2004年版,第61页。

⑥ 张守文:《财税法疏议》,北京:北京大学出版社2005年版,第52—53页。

税执法机关。税收剩余立法权的本质使其必须受到外在的限制,如果其逾越边界的话,就可能侵蚀立法机关的立法权限,也就可能不当侵害纳税人的财产权益。我国的税收立法权集中在中央,其横向分配准则如下:首先,税收开征、停征、减税、免税、退税、补税事项,行政许可,行政审批,行政处罚,行政强制,行政事业性收费等事项只能制定法律;其次,尚未制定法律的,全国人大及其常委会有权作出决定,授权国务院可以根据实际需要,对其中的部分事项先制定行政法规;再次,税收法律法规未尽事宜,经国务院批准可以制定税收规范性文件。① 以此检验,不难发现,成品油消费税的征税范围、单位税额、免税项目和征税环节都属于基本课税要素,不能仅仅通过税收规章或税收规范性文件进行变更。

皮斯托教授、许成钢教授将解释现有法律并把它扩大适用于新案例的权力称为剩余立法权。事实上,剩余立法权不限于此,它可能适用于原始立法权无暇以顾的所有法律留白之处。英美法系和大陆法系都存在税收立法权的横向分配现象,税收立法权除了配置给行政机关外,还可能配置给法院,例如,英美法系国家的法官就通过解释法律来行使税收剩余立法权。与立法机关相比,无论是行政机关还是法院都能够较为灵活地行使剩余税收立法权,而不必受到繁复的立法程序约束,然而,其弊端在于可能受到的约束少了些。理论上说,法院应当有权判断财税执法机关行使税收剩余立法权是否合理。“在法律之下或是在某种例外的时地,承认政府到某种程度为止得以发布有立法性质的命令,在实际上是必要的事体,有许多国家是承认的。”②财税执法机关行使税收剩余立法权应当以补充法律的不完备部分为限,其制定了这样的自我约束规则:“税收规范性文件的制定不仅应当做到内容具体、明确,内在逻辑严密,而且语言要规范、简洁、准确,具有可操作性。”③

法律概念的不确定性是普遍存在的,某种程度上说,这是其区别于生活用语的专业术语特性使然。“法律必须经由解释,始能适用,解释之中寓有创造之功能。法律用语多取诸日常语言,必经阐明,始能臻于明了,不确定之概念,必须予以具体化,法规之冲突,更须加以调和排除。”④在解释税法规范中的重要法律概念时,必须依循税收法定原则进行严格的文义解释,否则,极有可能出现财税执法机关滥用税收剩余立法权的情况。“一切创设税捐义务的法律规定,就其内容、标的、目的及范围必须确定而使税捐义务人可以预测该项税捐负担以及具有计算可能性”,“惟法治国家所要求的税捐构成要件的明确性,并不排除法律规定之单纯解释的须要”。⑤ 由于税法规范本身内在的不完备性和课税要素设计的专业性,财税执法机关行使税收剩余立法权势在必行。

尽管财税执法机关在税收立法和税收执法上都有较大权限,但是,这不意味着其享有最终决定权。依据现行规定,基本课税要素规则的制定权必须由立法机关行使,而非基本课税要素规则的制定权以及应税事实的认定权、概括性条款和不确定法律概念的解释权等则可以通过授权立法的形式配置给财税执法机关。与其他行政机关相比,财税执法机关的自由裁量权更大,因此,除了形式上的限制外,这种权力也应当受到量能课税原则这一实质上的限制,这不仅是税法解释适用和税法漏洞填补的准则,而且应当成为划定税收剩余立法权边界的依据。“由于税法上负担事由不明确,致使立法裁量权表面上相较其他法律,更为扩张”,“将负担事由在税法法定要件中予以明确表明,不仅是对立法者之要求,对税法之补充亦应受其拘束”。⑥ 税收剩余立法权的行使形式上

① 我国税收立法权横向分配的规定主要有:《立法法》第 8、9 条,全国人大 1985 年的概括性授权立法,《税收征收管理法》第 3 条第 1 款和国家税务总局《税收规范性文件制定管理办法》(总局令第 20 号)第 5 条。
② 美浓部达吉:《议会制度论》,邹敬芳译,北京:中国政法大学出版社 2005 年版,第 176 页。
③ 国家税务总局《税收规范性文件制定管理办法》(总局令第 20 号)第 9 条。
④ 王泽鉴:《民法学说与判例研究》(第 1 册),北京:北京大学出版社 2009 年版,第 131 页。
⑤ 陈清秀:《税法总论》,台北:元照出版有限公司 2010 年版,第 42—43 页。
⑥ 葛克昌:《所得税与宪法》,北京:北京大学出版社 2004 年版,第 5—6 页。

止于税收立法保留的领域,实质上止于纳税人基本权。

五、结　论

如何合理调整消费税的征税范围、税率结构和征税环节,怎样适时调整其免税项目,持续考验着课税规则制定者的智慧。消费税选择性征收的特征使得财税执法机关必须制定税目的专门解释规则、就应税事实认定进行规则创制式的解释。本文选择研究我国成品油消费课税规则的演进路径,分析税收立法权的横向分配结构,进而发现税收剩余立法权的行使可能逾越合理界限。税收法定原则要求设税权保留在中央立法机关,但是,税权的权能构成之复合性,使得税权的部分权能可能分配给中央财税执法机关或地方立法机关。笔者主张承认财税执法机关享有税收剩余立法权,主要是为了规范其行使而不仅仅是赋权。

财税执法机关行使税收剩余立法权应当以补充法律的不完备部分为限,而财税执法机关行使税收剩余立法权是否逾越界限,则应当由国务院进行评判。

The Allocation and Definition of Residual Law-making Power of Taxation
——Taking for Example the Evolution of Taxation Rules for the Consumption of Refined Oil Products

Ye Shan

(*School of Law*, *Peking University*, *Beijing* 100871, *China*)

Abstract: The evolution of taxation rules for the consumption of refined oil products in our country has complied with such principles as enlarging the levying scope, increasing the unit tax, formulating and abolishing tax-exempt items, and readjusting tax-payment stage. The first legal text aimed to collect consumption tax was the Interim Regulation on Consumption Tax formulated by the State Council, while the legal texts to modify taxation rules for the consumption of refined oil products were regulatory documents of taxation formulated respectively by the State Council, its departments in charge of finance and taxation, and the administration of taxation and tax authorities at the provincial level. The power to formulate taxation rules exerted by fiscal and taxation departments for law enforcement because of the incompleteness of the transfer authorization by the State Council and the incompleteness of the administrative regulations of taxation can be called residual law-making power of taxation, which can be used to solve the difficult problems in their application rendered by the fact that abstract clauses and indefinite legal concepts were adopted during the tax revenue legislation. When the fiscal and taxation departments for law enforcement exert residual law-making power of taxation, they should be confined to the supplement of the incomplete parts of laws, and be entitled to exercise the residual law-making power of taxation. This is mainly aimed at standardizing their power instead of empowering them.

Key words: residual law-making power of taxation, taxation rule, incompleteness of law, indefinite legal concept, regulatory document for taxation

(责任编辑　郑　园)